

Urteil vom 06. Mai 2010, V R 26/09

Keine Geschäftsveräußerung bei Übertragung eines an eine Organgesellschaft vermieteten Grundstücks an den Organträger - Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit

BFH V. Senat

UStG § 1 Abs 1a, UStG § 2 Abs 2 Nr 2, EWGRL 388/77 Art 5 Abs 8

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 28. Mai 2008, Az: 2 K 300/05

Leitsätze

1. Eine Geschäftsveräußerung liegt nur vor, wenn der Erwerber die vom Veräußerer ausgeübte Unternehmenstätigkeit fortsetzt oder dies zumindest beabsichtigt .
2. Ist der Gegenstand der Geschäftsveräußerung ein Vermietungsunternehmen, muss der Erwerber umsatzsteuerrechtlich die Fortsetzung der Vermietungstätigkeit beabsichtigen .
3. Die Übertragung eines an eine Organgesellschaft vermieteten Grundstücks auf den Organträger führt nicht zu einer Geschäftsveräußerung, da der Organträger umsatzsteuerrechtlich keine Vermietungstätigkeit fortsetzt, sondern das Grundstück im Rahmen seines Unternehmens selbst nutzt .

Tatbestand

I.

- 1 Mit Schreiben vom 10. März 1998 reichte die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) Umsatzsteuervoranmeldungen für die Voranmeldungszeiträume II-IV/1997 ein, aus denen sich aufgrund des geltend gemachten Vorsteuerabzugs ein Vergütungsanspruch von 34.509,40 DM ergab. Sie erklärte dabei, im Vorjahr ein Grundstück erworben und mit einer Büro- und Werkhalle bebaut zu haben. Das Grundstück werde seit 1. Januar 1998 an die S-GmbH vermietet. Das FA zahlte den geltend gemachten Vergütungsbetrag erklärungsgemäß aus.
- 2 Zu der erklärten Vermietung des Grundstücks durch die Klägerin kam es aber nicht. Denn nach dem schriftlichen Vertrag vom 5. Januar 1998 hatte der Ehemann der Klägerin das von der Klägerin bebaute Grundstück seit dem 1. Januar 1998 (Ziff. 2 des Vertrages) an die S-GmbH verpachtet. Der Ehemann der Klägerin war Mehrheitsgesellschafter und alleinvertretungsberechtigter Geschäftsführer der S-GmbH. In der Vorbemerkung zu dem Pachtvertrag wurde darauf hingewiesen, dass der "Verpächter wirtschaftlicher und zukünftig auch rechtlicher Eigentümer des von der Pächterin im Rahmen ihres Geschäftsbetriebes genutzten Grundstücks" sei. Die monatliche Pacht sollte 2.000 DM zuzüglich Umsatzsteuer betragen (Ziff. 3 des Vertrages) und zunächst gegen ein dem Ehemann der Klägerin von der S-GmbH gewährtes Darlehen verrechnet werden, das die S-GmbH nach einem gleichfalls am 5. Januar 1998 schriftlich abgeschlossenen Darlehensvertrag dem Ehemann der Klägerin in Höhe von 138.750 DM im Vorjahr gewährt hatte, und das der Ehemann der Klägerin dieser für die Errichtung des Gebäudes zur Verfügung gestellt hatte.
- 3 Am 10. August 1998 schlossen die Klägerin und ihr Ehemann einen notariellen Vertrag über eine "ehebedingte unbenannte Zuwendung". Danach wendete die Klägerin ihrem Ehemann das von ihr bebaute Grundstück gegen Übertragung zweier anderer Grundstücke zu.
- 4 Das FA ging im Anschluss an eine beim Ehemann der Klägerin durchgeführte Außenprüfung davon aus, dass der von der Klägerin 1997 für die Bebauung in Anspruch genommene Vorsteuerabzug im Streitjahr 1998 nach § 15a des Umsatzsteuergesetzes (UStG) bei ihr zu berichtigen sei, weil sie das Grundstück zum 1. Januar 1998 im

umsatzsteuerrechtlichen Sinne nach § 3 Abs. 1b UStG 1999 aus ihrem Unternehmen entnommen habe und erließ einen nach § 164 der Abgabenordnung geänderten Umsatzsteuerjahresbescheid für das Streitjahr.

- 5 Einspruch und Klage hatten keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) stützte die Klageabweisung darauf, dass die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 4 UStG vorliegen. Die Klägerin habe das Grundstück ab 1. Januar 1998 ihrem Ehemann unentgeltlich zur Nutzung überlassen, damit die Absicht zur steuerpflichtigen Vermietung sowie ihre unternehmerische Tätigkeit aufgegeben und das Grundstück entnommen, zumal sie das Grundstück auch noch im August 1998 auf ihren Ehemann übertragen habe. Auf eine eigenständige Würdigung der sich aus dem Übertragungsvertrag vom 10. August 1998 ergebenden Folgen komme es nicht an. Die Voraussetzungen einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, durch die der Korrekturzeitraum des § 15a UStG vom Erwerber fortgeführt worden wäre, und deshalb eine Vorsteuerberichtigung bei der Klägerin unzulässig wäre, lägen entgegen der Auffassung der Klägerin nicht vor, da die Klägerin noch kein Vermietungsunternehmen unterhalten, sondern nur eine Vermietungsabsicht bestanden habe.
- 6 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin Verletzung materiellen Rechts. Eine Geschäftsveräußerung liege auch dann vor, wenn mit der übertragenen Immobilie noch keine Miet- oder Pachtverhältnisse verbunden seien. Aufgrund der persönlichen Verflechtung zwischen ihr und dem Erwerber mache es keinen Unterschied, ob sie zunächst einen Mietvertrag abschließe und anschließend veräußere oder ob der Abschluss des Mietvertrages der Geschäftsveräußerung unmittelbar nachfolge. Eine Geschäftsveräußerung könne auch dann vorliegen, wenn sich der Geschäftsbetrieb noch in einer Vorbereitungsphase befinde und der Erwerber die Tätigkeit fortführe. Eine Geschäftsveräußerung könne auch gegeben sein, wenn das übertragene Vermögen nur aus einem Wirtschaftsgut bestehe. Die Bebauung sei nicht in Veräußerungsabsicht erfolgt. Das FA habe die Vermietungsabsicht anerkannt. Der Erwerber habe die Vermietungsabsicht nahtlos umgesetzt.
- 7 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG, die Einspruchsentscheidung vom 12. März 2005 und den geänderten Umsatzsteuerbescheid 1998 vom 22. Dezember 2004 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.
- 9 Nach dem Pachtvertrag vom 5. Januar 1998 sei bereits zu diesem Zeitpunkt klar gewesen, dass die Klägerin eine Veräußerung beabsichtigt habe. Im Zeitpunkt der Nutzungsüberlassung habe noch kein hinreichend verfestigtes Vermietungsunternehmen bestanden.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und war daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zu Recht die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung bejaht.
- 11 1. Im Streitfall kommt eine Vorsteuerberichtigung nicht nach dem vom FG seinem Urteil zugrunde gelegten § 15a UStG 1993, sondern nur nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645) in Betracht.
- 12 a) Die Klägerin war nicht nach § 15a Abs. 1 Satz 1 des im Streitjahr geltenden UStG 1993 zur Vorsteuerberichtigung verpflichtet. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil vom 7. Juli 2005 V R 32/04 (BFHE 211, 74, BStBl II 2005, 907, unter II.2.b).
- 13 b) Die Rechtmäßigkeit der Vorsteuerberichtigung richtet sich im Streitfall nach § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 15. Dezember 2003 (BGBl I 2003, 2645).
- 14 § 15a Abs. 1 Satz 1 UStG 1999 i.d.F. des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl I 2001, 3794) hat folgenden Wortlaut: "Ändern sich bei einem Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren ab dem Zeitpunkt der erstmaligen

Verwendung die für den ursprünglichen Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnisse, ist für jedes Kalenderjahr der Änderung ein Ausgleich durch eine Berichtigung des Abzugs der auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge vorzunehmen." Nach § 27 Abs. 8 UStG 1999 ist "§ 15a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 4 Satz 1 in der Fassung des Gesetzes vom 20. Dezember 2001 (BGBl. I S. 3794) ... auch für Zeiträume vor dem 1. Januar 2002 anzuwenden, wenn der Unternehmer den Vorsteuerabzug im Zeitpunkt des Leistungsbezugs auf Grund der von ihm erklärten Verwendungsabsicht in Anspruch genommen hat und die Nutzung ab dem Zeitpunkt der erstmaligen Verwendung mit den für den Vorsteuerabzug maßgebenden Verhältnissen nicht übereinstimmt". Die durch § 27 Abs. 8 UStG angeordnete Rückwirkung ist verfassungsgemäß. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat insoweit auf sein Urteil in BFHE 211, 74, BStBl II 2005, 907, unter II.2.).

- 15** 2. Die Voraussetzungen für eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a Abs. 1 Satz 1, Abs. 4 Satz 1 UStG 1999 i.V.m. § 27 Abs. 8 UStG 1999 liegen vor.
- 16** Wie das FG im Ergebnis zu Recht entschieden hat, führte die Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit der sich hieran anschließenden Übertragung des Grundstücks durch die Klägerin auf ihren Ehemann zu einer Änderung der für den Vorsteuerabzug maßgeblichen Verhältnisse. Nach den Feststellungen des FG hatte die Klägerin bereits im Januar 1998 die Vermietungsabsicht aufgegeben. Nach dem zwischen dem Ehemann und der GmbH abgeschlossenen Mietvertrag ging der Ehemann bereits bei Vertragsabschluss im Januar 1998 davon aus, wirtschaftlicher und künftig auch rechtlicher Eigentümer des Grundstücks zu sein. Daher sind die Nutzungsüberlassung und die nachfolgende Grundstücksübertragung umsatzsteuerrechtlich als ein Vorgang anzusehen, der zu einer Entnahme des Grundstücks durch einen Rechtsträgerwechsel auf den Ehemann führte, so dass die Entnahme nach § 4 Nr. 9 Buchst. a UStG steuerfrei ist. Anhaltspunkte für einen Verzicht auf diese Steuerfreiheit nach § 9 UStG bestehen nach den vom FG und für den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) nicht.
- 17** 3. Die Berichtigung kann nicht aufgrund einer Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG nach § 15a Abs. 6a UStG unterbleiben.
- 18** a) Nach der Rechtsprechung des Senats gilt für Geschäftsveräußerungen Folgendes:
- 19** aa) Umsätze im Rahmen einer Geschäftsveräußerung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen unterliegen nach § 1 Abs. 1a UStG nicht der Umsatzsteuer. Die Vorschrift setzt voraus, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht wird. § 1 Abs. 1a UStG dient der Umsetzung von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Sechsten Richtlinie des Rates vom 17. Mai 1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern 77/388/EWG (Richtlinie 77/388/EWG) in nationales Recht und ist entsprechend dieser Bestimmung richtlinienkonform auszulegen. Nach Art. 5 Abs. 8 der Richtlinie 77/388/EWG können die Mitgliedstaaten die Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens, die entgeltlich erfolgt, so behandeln, als ob keine Lieferung vorliegt.
- 20** bb) Nach ständiger Rechtsprechung des Senats (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2009 V R 4/07, BFHE 226, 138, BStBl II 2009, 863), der sich dabei auf die Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (seit 1. Dezember 2009: Gerichtshof der Europäischen Union; Urteil vom 27. November 2003 C-497/01, Zita Modes, Slg. 2003, I-14393, BFH/NV Beilage 2004, 128) stützt, gilt für die Nichtsteuerbarkeit von Geschäftsveräußerungen Folgendes:
- 21** Die Nichtsteuerbarkeit der Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG soll die Übertragung von Unternehmen oder Unternehmensteilen erleichtern und vereinfachen. Die Vorschrift gilt für die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann. Der Erwerber muss die Unternehmensfortführung beabsichtigen, so dass das übertragene Vermögen die Fortsetzung einer bisher durch den Veräußerer ausgeübten Tätigkeit ermöglichen muss. Im Rahmen einer Gesamtwürdigung ist zu entscheiden, ob das übertragene Unternehmensvermögen als hinreichendes Ganzes die Ausübung einer wirtschaftlichen Tätigkeit ermöglicht, und ob die vor und nach der Übertragung ausgeübten Tätigkeiten übereinstimmen oder sich hinreichend ähneln.
- 22** Bei Grundstücksgeschäften führt die Übertragung eines vermieteten oder verpachteten Grundstücks zu einer Geschäftsveräußerung nach § 1 Abs. 1a UStG, da durch den mit dem Grundstückserwerb verbundenen Eintritt in den Miet- oder Pachtvertrag ein Vermietungs- oder Verpachtungsunternehmen übernommen wird. Dementsprechend ist

nach dem BFH-Urteil vom 11. Oktober 2007 V R 57/06 (BFHE 219, 284, BStBl II 2008, 447, unter II.2.) die Veräußerung eines Gebäudes ohne Übergang eines Mietvertrages im Regelfall keine Geschäftsveräußerung. Denn die Übertragung eines unvermieteten Grundstücks führt nicht zur Übertragung eines Unternehmensteils, mit dem eine selbständige Tätigkeit fortgeführt werden kann, sondern zur Übertragung eines einzelnen Vermögensgegenstandes. Fehlt es an weiteren Faktoren wie z.B. einer bestehenden Vermietung oder Verpachtung des Grundstücks, liegt daher keine Geschäftsveräußerung vor.

- 23** b) Im Streitfall scheidet die Annahme einer Geschäftsveräußerung bereits daran, dass der Ehemann der Klägerin aufgrund der zwischen ihm und der S-GmbH bestehenden Organschaft die von der Klägerin zunächst beabsichtigte Vermietungstätigkeit umsatzsteuerrechtlich nicht fortgesetzt hat.
- 24** aa) Die gewerbliche oder berufliche Tätigkeit wird nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG nicht selbständig ausgeübt, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in das Unternehmen des Organträgers eingegliedert ist (Organschaft). Gemeinschaftsrechtlich beruht diese Vorschrift auf Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG. Danach können die Mitgliedstaaten im Inland ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, jedoch durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen behandeln.
- 25** bb) Die für eine Organschaft zwischen dem Ehemann und der S-GmbH erforderlichen Eingliederungsvoraussetzungen liegen aufgrund der Feststellungen des FG vor.
- 26** (1) Die finanzielle Eingliederung ergibt sich daraus, dass der Ehemann Alleingesellschafter der S-GmbH war und daher seinen Willen durch Mehrheitsbeschlüsse durchsetzen konnte (vgl. BFH-Urteile vom 22. November 2001 V R 50/00, BFHE 197, 319, BStBl II 2002, 167, unter II.1.a; vom 19. Mai 2005 V R 31/03, BFHE 210, 167, BStBl II 2005, 671, unter II.2.a dd).
- 27** (2) Die organisatorische Eingliederung beruht darauf, dass der Ehemann der Klägerin als alleiniger Geschäftsführer seiner GmbH die mit der finanziellen Eingliederung verbundene Möglichkeit der Beherrschung der Organgesellschaft durch den Organträger in der laufenden Geschäftsführung der Organgesellschaft wirklich wahrnehmen und beherrschen konnte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 5. Dezember 2007 V R 26/06, BFHE 219, 463, BStBl II 2008, 451, unter II.2.).
- 28** (3) Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG müssen die Unternehmensbereiche von Organträger und Organgesellschaft miteinander verflochten sein (BFH-Urteil vom 20. August 2009 V R 30/06, BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, Leitsatz 3). Dabei kann die wirtschaftliche Eingliederung auf entgeltlichen Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft) beruhen, wenn diesen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung zukommt (BFH-Urteile vom 18. Juni 2009 V R 4/08, BFHE 226, 382, BStBl II 2010, 310, Leitsatz 2, und in BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, unter II.2.c bb).
- 29** Eine mehr als nur unwesentliche (geringfügige) Bedeutung kann den Leistungen eines Organträgers an die Organgesellschaft nach der Rechtsprechung des Senats zukommen bei der Verpachtung von Anlagegegenständen (BFH-Urteil vom 17. April 1969 V 44/65, BFHE 95, 353, BStBl II 1969, 413), bei der Vermietung eines Betriebsgrundstücks, auf dem die Organgesellschaft ihr Unternehmen betreibt (BFH-Urteil vom 16. August 2001 V R 34/01, BFH/NV 2002, 223, unter II.2., und BFH-Beschluss vom 25. April 2002 V B 128/01, BFH/NV 2002, 1058, unter II.2.d) oder bei der Erbringung von Dienstleistungen (BFH-Urteil vom 3. April 2003 V R 63/01, BFHE 202, 79, BStBl II 2004, 434, Leitsatz 1 zu Architektenleistungen; zu unwesentlichen Dienstleistungen z.B. im Verwaltungsbereich vgl. aber BFH-Urteil vom 25. Juni 1998 V R 76/97, BFH/NV 1998, 1534, unter II.2.c, und BFH-Urteil in BFHE 226, 465, BFH/NV 2009, 2080, unter II.2.c bb).
- 30** Im Streitfall ergibt sich der für die wirtschaftliche Eingliederung erforderliche vernünftige wirtschaftliche Zusammenhang aus der Vermietung des vom Ehemann erworbenen und von der Klägerin bebauten Grundstücks durch den Ehemann an die S-GmbH. Die Vermietung eines Betriebsgrundstücks genügt, wenn es für die Organgesellschaft von nicht nur geringfügiger Bedeutung ist (BFH-Urteil in BFH/NV 2002, 223, unter II.2., und BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 1058, unter II.2.d).
- 31** cc) Liegt eine Organschaft vor, beschränken sich nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 2 UStG zwar die Wirkungen der Organschaft auf Innenleistungen zwischen den im Inland gelegenen Unternehmensteilen des Organkreises. Diese Unternehmensteile sind jedoch nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG als ein Unternehmen zu behandeln. Letzterem

kommt Vorrang zu, da sich die Rechtsfolgen der Organschaft somit nicht auf Innenleistungen einschränken lassen, sondern z.B. dazu führen, dass dem Organträger die Umsätze seiner Organgesellschaften zuzurechnen sind und diese auch die Höhe der für den Organträger entstehenden Steuer beeinflussen (BFH-Urteil vom 29. Oktober 2008 XI R 74/07, BFHE 223, 498, BStBl II 2009, 256, unter II.2.d).

- 32** Die Behandlung als ein Unternehmen gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG ist auch in Bezug auf die Nichtsteuerbarkeit von Geschäftsveräußerungen nach § 1 Abs. 1a UStG zu berücksichtigen. Bei der Übertragung eines Vermietungsunternehmens liegt eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung nur vor, wenn der Erwerber die Vermietungstätigkeit des Veräußerers nicht nur zivilrechtlich, sondern auch umsatzsteuerrechtlich unter Berücksichtigung des § 2 Abs. 2 Nr. 2 Satz 3 UStG fortführt. Denn für die Geschäftsveräußerung kommt es auf die Fortsetzung einer Unternehmenstätigkeit und damit auf umsatzsteuerrechtliche Kriterien, die sich nach § 2 UStG richten, an. Erwirbt daher --wie im Streitfall-- ein Organträger ein an seine Organgesellschaft vermietetes Gebäude, liegt keine Geschäftsveräußerung vor, da der erwerbende Organträger das übertragene Gebäude umsatzsteuerrechtlich nicht vermietet, sondern durch die Organgesellschaft als Teil seines Unternehmens eigenunternehmerisch nutzt.
- 33** Dementsprechend kommt im Streitfall eine Geschäftsveräußerung nicht in Betracht. Die von der Klägerin beabsichtigte Vermietung konnte durch ihren Ehemann mit einer Vermietung an die S-GmbH als dessen Organgesellschaft nicht fortgesetzt werden.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de